



## Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE  
prezentate la 29 iunie 2016<sup>1</sup>

**Cauza C-378/15**

**Mercedes Benz Italia SpA  
împotriva  
Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3**

[cerere de decizie preliminară formulată de Commissione tributaria regionale di Roma (Comisia Fiscală Regională din Roma, Italia)]

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — Taxa pe valoarea adăugată — A șasea directivă 77/388/CEE —  
Articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf — Deducerea taxei achitate în amonte —  
Deducere prorata — Calcul”

### I – Introducere

1. Cererea de decizie preliminară formulată de Commissione tributaria regionale di Roma (Comisia Fiscală Regională din Roma, Italia) privește interpretarea articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă 77/388/CEE<sup>2</sup>, prin care se permite statelor membre să deroge de la regula generală de calcul al prorata de deducere prevăzute la al doilea paragraf al acestui alineat și la articolul 19 din această directivă.

2. Implicațiile principale ale acestei cereri preliminare privesc domeniul de aplicare al derogării citate anterior. Întrebarea care se ridică este dacă aceasta acoperă, astfel cum este cazul celorlalte derogări prevăzute la al treilea paragraf al articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă, numai „bunurile și serviciile de folosință mixtă”, cu alte cuvinte bunurile și serviciile care sunt utilizate pentru a efectua în același timp operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau acest drept, sau are un domeniu de aplicare mai extins decât acestea, acoperind astfel toate bunurile și serviciile dobândite de o „persoană impozabilă mixtă”, respectiv o persoană impozabilă care efectuează în același timp operațiuni care dau drept de deducere sau operațiuni care nu dau acest drept. Se ridică de asemenea problema metodelor de calcul care pot fi impuse de statele membre în temeiul acestei derogări.

3. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Mercedes Benz Italia SpA (denumită în continuare „Mercedes Benz”), pe de o parte, și autoritățile fiscale italiene, pe de altă parte, cu privire la dreptul la deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) al acestei societăți.

<sup>1</sup> — Limba originală: franceza.

<sup>2</sup> — A șasea directivă a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO 1991, L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110) (denumită în continuare „A șasea directivă”).

## II – Cadrul juridic

### A – Dreptul Uniunii

4. Potrivit întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea articolelor 168 și 173-175 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată<sup>3</sup>.

5. Cu toate acestea, reiese din decizia de trimitere că litigiul principal privește dreptul de deducere al Mercedes Benz pentru exercițiul fiscal 2004. În consecință, astfel cum arată Comisia Europeană, în situația de fapt relevantă din litigiul principal nu este aplicabilă, *ratione temporis*, Directiva 2006/112, care a abrogat și a înlocuit A șasea directivă doar de la 1 ianuarie 2007<sup>4</sup>.

6. Prin urmare, este necesar să se aplice A șasea directivă, ceea ce nu are totuși nicio incidență pe fond asupra răspunsului care trebuie dat la întrebarea adresată de instanța de trimitere, întrucât dispozițiile relevante ale celor două directive sunt în esență identice<sup>5</sup>.

7. Articolul 17 din A șasea directivă, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, alineatele (1), (2) și (5), în versiunea lor rezultată din articolul 28f din aceasta, au următorul cuprins:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru tranzacțiile sale impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau plătită pentru bunurile sau serviciile care i-au fost sau urmează a-i fi furnizate de către o altă persoană impozabilă plătitoare de taxă pe teritoriul țării;

[...]

(5) În cazul bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiunile care dau drept de deducere prevăzute la alineatele (2) și (3), cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, deducerea este permisă numai pentru partea din taxa pe valoarea adăugată care poate fi atribuită primelor operațiuni.

Prorata de deducere se stabilește, pentru toate operațiunile desfășurate de persoana impozabilă, conform articolului 19. Totuși, statele membre pot:

(a) să autorizeze persoana impozabilă să stabilească o prorata pentru fiecare sector al activității sale, cu condiția să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;

(b) să oblige persoana impozabilă să stabilească o prorata pentru fiecare sector al activității sale și să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;

(c) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora;

3 — JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

4 — A se vedea articolul 411 alineatul (1) și articolul 413 din Directiva 2006/112.

5 — Articolul 17 alineatele (2) și (5) și articolul 19 din A șasea directivă conțin astfel dispoziții care corespund, *mutatis mutandis*, articolelor 168 și 173-175 din Directiva 2006/112.

- (d) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea în conformitate cu norma stabilită la primul paragraf, pentru toate bunurile și serviciile utilizate pentru toate operațiunile prevăzute la paragraful menționat anterior;
- (e) să prevadă ca, atunci când taxa pe valoarea adăugată care nu poate fi dedusă de persoana impozabilă este ne semnificativă, aceasta să fie considerată nulă.”

8. Articolul 19 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă prevede:

„(1) Prorata de deducere, prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf, este compusă dintr-un raport cuprinzând următoarele sume:

- la numărător, valoarea totală, fără taxa pe valoarea adăugată, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor care dau drept de deducere conform articolului 17 alineatul (2) și (3);
- la numitor, valoarea totală, fără taxa pe valoarea adăugată, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor incluse la numărător și operațiunilor care nu dau drept de deducere. Statele membre pot include de asemenea la numitor valoarea subvențiilor, altele decât cele specificate la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a).

Prorata de deducere se determină anual, se stabilește ca procent și se rotunjește la o cifră care nu depășește următorul număr întreg.

(2) Prin derogare de la dispozițiile alineatului (1), este exclusă de la calculul proratai de deducere valoarea cifrei de afaceri aferente livrărilor de bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice. Este de asemenea exclusă valoarea cifrei de afaceri aferente operațiunilor imobiliare și financiare accesorii [...]” [traducere neoficială]

#### B – *Dreptul italian*

9. Articolul 19 alineatul 5 din decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Decretul Președintelui Republicii Italiene nr. 633 de instituire și de reglementare a taxei pe valoarea adăugată), din 26 octombrie 1972 (denumit în continuare „DPR nr. 633/72”), prevede:

„[p]entru contribuabilii care desfășoară atât activități care implică operațiuni care dau dreptul de deducere, cât și activități care implică operațiuni scutite [...], dreptul de deducere a impozitului este permis numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor operațiuni, iar quantumul acesteia se calculează prin aplicarea proratai de deducere prevăzute la articolul 19-bis.”

10. Articolul 19-bis din DPR nr. 633/72 are următorul cuprins:

„1. Prorata de deducere prevăzută la articolul 19 alineatul 5 se determină pe baza raportului dintre valoarea operațiunilor care dau dreptul de deducere efectuate în cursul anului și aceeași valoare majorată cu valoarea operațiunilor scutite efectuate în cursul aceluiași an. Prorata de deducere se rotunjește la unitatea superioară sau inferioară, după cum partea zecimală depășește sau nu depășește cinci zecimi.

[...]

2. Pentru calcularea proratai de deducere prevăzute la alineatul 1 nu se ține seama [...] de [...] operațiunile scutite indicate la punctele 1)-9) [ale articolului 10 din DPR nr. 633/72], atunci când nu fac obiectul activității principale a persoanei impozabile sau sunt accesorii operațiunilor impozabile, fără a aduce atingere caracterului nedeductibil al taxei aferente bunurilor și serviciilor utilizate exclusiv pentru efectuarea acestor din urmă operațiuni.”

### III – Litigiul principal, întrebarea preliminară și procedura în fața Curții

11. În urma unui control fiscal, Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (Administrația Fiscală, Direcția Regională din Roma, Italia, denumită în continuare „Agenzia”) a notificat Mercedes Benz o decizie de impunere emisă în scopuri de TVA pentru exercițiul fiscal 2004, în vederea recuperării unei sume de 1 755 882 de euro, plus sumele corespunzătoare penalităților și dobânzilor. Cererea de recuperare arăta că dobânzile încasate de Mercedes Benz pentru împrumuturile acordate filialelor sale, în valoare totală de 41 878 647 de euro, fuseseră excluse în mod nelegal de la calculul proratai prevăzute la articolul 19-bis din DPR nr. 633/72.

12. În declarația privind TVA-ul pentru exercițiul fiscal 2004, Mercedes Benz a calificat activitățile sale financiare, respectiv împrumuturile acordate, drept accesorii în raport cu activitățile sale impozabile, ceea ce a justificat excluderea dobânzilor acumulate asupra acestor finanțări de la calculul proratai. Potrivit Agenzia, efectuarea finanțărilor respective era una dintre activitățile principale ale Mercedes Benz, Agenzia făcând trimitere la faptul că dobânzile în discuție reprezentau 71,64 % din cifra de afaceri totală a societății.

13. Mercedes Benz a introdus o acțiune împotriva deciziei de recuperare notificate de Agenzia la Commissione tributaria provinciale di Roma (Comisia Fiscală Provincială din Roma, Italia), care a respins-o. Prin urmare, societatea a formulat apel împotriva acestei decizii la instanța de trimitere.

14. În cadrul litigiului principal, Mercedes Benz invocă, în primul rând, caracterul accesoriu al operațiunilor sale de finanțare și, în al doilea rând, efectele denaturării sistemului de TVA italian în favoarea autorităților fiscale italiene, în funcție de aplicarea metodei proratai „matematice”, întemeiată mai degrabă pe un criteriu exclusiv formal (compunerea cifrei de afaceri a persoanei impozabile), decât pe o metodă a proratai „substanțiale”, întemeiată pe o apreciere efectivă a cotei-părți a achizițiilor destinate operațiunilor impozabile. În această privință, Mercedes Benz a prezentat două rapoarte de expertiză prin care s-a stabilit incidența minimă a costurilor suportate de societate în 2004 pentru achiziția de bunuri și de servicii asupra operațiunilor sale scutite, respectiv activitățile sale financiare<sup>6</sup>.

15. Părțile nu contestă că metoda determinării dreptului de deducere, prevăzută la articolul 19 alineatul 5 din DPR nr. 633/72, se aplică tuturor bunurilor și serviciilor dobândite de o persoană impozabilă mixtă în cursul unui exercițiu fiscal.

16. Societatea arată că legiuitorul italian ar fi transpus în mod incorect articolele 173-175 din Directiva 2006/112, stabilind, în temeiul articolului 19 alineatul 5 din DPR nr. 633/72, că calculul proratai de deducere, prevăzut la articolul 19-bis din DPR nr. 633/72, se aplică tuturor bunurilor și serviciilor dobândite de persoane impozabile mixte. O asemenea metodă de calcul nu ar permite să se stabilească cu precizie partea din TVA care poate fi imputată operațiunilor care dau drept de deducere. Conform societății, articolele sus-menționate din această directivă precizează că domeniul de aplicare al proratai se limitează la bunurile și serviciile care sunt utilizate de persoana impozabilă pentru a efectua simultan operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau acest drept.

6 — Din decizia de trimitere reiese că unul dintre aceste rapoarte a stabilit o incidență de 0,22 %, iar celălalt, o incidență egală cu zero.

17. În ceea ce privește Agenzia, aceasta reafirmă legalitatea rectificării fiscale efectuate, invocând motivele formulate în înștiințarea de plată.

18. Commissione tributaria regionale di Roma (Comisia Fiscală Regională din Roma, Italia) a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„În vederea exercitării dreptului de deducere, legislația națională (mai precis articolul 19 alineatul 5 și articolul 19-bis din Decretul Președintelui Republicii nr. 633/1972) și practica administrației fiscale naționale, care impun raportarea la compunerea cifrei de afaceri a operatorului, inclusiv pentru determinarea așa-numitelor operațiuni accesorii, fără să prevadă o metodă de calcul întemeiată pe compunerea și pe destinația efectivă a achizițiilor și care să reflecte în mod obiectiv cota de imputare reală a cheltuielilor efectuate pentru fiecare dintre activitățile – impozitate și neimpozitate – desfășurate de persoana impozabilă, se opun interpretării articolelor 168, 173, 174 și 175 din Directiva 2006/112/CE, orientată potrivit principiilor proporționalității, efectivității și neutralității, astfel cum sunt consacrate în dreptul Uniunii?”

19. Au depus observații scrise Mercedes Benz, guvernul italian, precum și Comisia, care au participat la ședința care a avut loc la data de 14 aprilie 2016.

#### IV – Analiza juridică

##### A – Cu privire la conținutul întrebării preliminare

20. Prin intermediul cererii preliminare formulate, instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea articolului 19 alineatul 5 și a articolului 19-bis din DPR nr. 633/72, precum și cu privire la practica autorității fiscale naționale, pentru a stabili dacă aceste articole și practica menționată sunt conforme cu articolele 168 și 173-175 din Directiva 2006/112.

21. Trebuie arătat că, fiind sesizată în temeiul articolului 267 TFUE, Curtea este competentă să se pronunțe cu privire la interpretarea tratatelor, precum și cu privire la validitatea și la interpretarea actelor adoptate de instituțiile Uniunii Europene. Curtea are o competență limitată la examinarea dispozițiilor dreptului Uniunii. Revine instanței naționale sarcina de a aprecia domeniul de aplicare al dispozițiilor naționale și maniera în care trebuie aplicate<sup>7</sup>.

22. În plus, astfel cum se arată la punctele 5 și 6 din prezentele concluzii, în situația de fapt relevantă din litigiul principal este aplicabilă *ratione temporis* A șasea directivă, iar nu Directiva 2006/112.

23. În consecință, întrebarea preliminară trebuie interpretată în sensul că urmărește să se stabilească dacă articolul 17 alineatele (2) și (5) și articolul 19 din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale și unei practici a autorității fiscale naționale precum cele în discuție în litigiul principal, care impun persoanelor impozabile, care efectuează în același timp operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, să stabilească cuantumul TVA-ului care se poate deduce prin aplicarea unei prorata, stabilită conform articolului 19 din această directivă, tuturor bunurilor și serviciilor dobândite, inclusiv bunurilor și serviciilor utilizate exclusiv pentru a efectua fie operațiuni care dau drept de deducere, fie operațiuni care nu dau acest drept.

<sup>7</sup> — Hotărârea din 1 iunie 2006, Innoventif (C-453/04, EU:C:2006:361, punctul 29), precum și Ordonanța din 25 ianuarie 2007, Koval'ský (C-302/06, nepublicată, EU:C:2007:64, punctul 17 și jurisprudența citată).

## B – *Observații introductive*

24. Cu titlu introductiv, trebuie amintite pe scurt principiile esențiale care definesc dreptul de deducere a TVA-ului.

25. Reiese din articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă că persoana impozabilă are dreptul de deducere a TVA-ului „în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru tranzacțiile sale impozabile”. Dreptul de deducere se determină astfel prin adăugarea cheltuielilor plătite în amonte la operațiunile efectuate în aval<sup>8</sup>.

26. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 și următoarele din această directivă constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului, care, în principiu, nu poate fi limitat și se exercită imediat pentru toate taxele aplicate operațiunilor efectuate în amonte<sup>9</sup>.

27. Acest regim urmărește, potrivit afirmațiilor Curții, să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală a tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția să fie ele însele supuse, în principiu, TVA-ului<sup>10</sup>.

28. În cazul în care bunuri sau servicii achiziționate de o persoană impozabilă sunt utilizate în scopul desfășurării unor operațiuni scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu va fi percepută o taxă în aval și nici nu va fi dedusă o taxă în amonte<sup>11</sup>.

29. În mod logic, articolul 17 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă prevede că, în cazul bunurilor sau serviciilor de folosință mixtă<sup>12</sup>, deducerea TVA-ului este permisă numai „pentru partea din TVA care poate fi atribuită [operațiunilor care dau drept de deducere]”. Potrivit celui de al doilea paragraf, această prorate de deducere se stabilește în conformitate cu articolul 19 din aceeași directivă, al cărui alineat (1) prevede în esență calcularea proratai de deducere pe baza proporției dintre cifra de afaceri aferentă operațiunilor care dau drept de deducere și cifra de afaceri totală<sup>13</sup>.

30. Calculul proratai de deducere prevăzute la articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă implică o aproximare a părții din TVA aferente operațiunilor impozabile ale persoanei impozabile atunci când ar fi, în general, dificil sau chiar imposibil să se determine cu precizie în ce măsură bunurile și serviciile de folosință mixtă sunt utilizate pentru a efectua operațiunile respective<sup>14</sup>. Acest calcul se întemeiază

8 — A se vedea în mod similar Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:111, punctul 71).

9 — A se vedea Hotărârea din 9 iulie 2015, *Salomie și Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 56 și jurisprudența citată). Pentru ca TVA-ul să fie deductibil, operațiunile efectuate în amonte trebuie să aibă o legătură directă și imediată cu operațiuni în aval care dau drept de deducere și să facă parte dintre elementele constitutive ale prețului acestor operațiuni. Un drept de deducere este, cu toate acestea, recunoscut în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau drept de deducere, atunci când costurile serviciilor în cauză fac parte dintre cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. A se vedea Hotărârea din 16 iulie 2015, *Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt* (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctele 23 și 24 și jurisprudența citată).

10 — A se vedea Hotărârea din 9 iulie 2015, *Salomie și Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 57 și jurisprudența citată).

11 — A se vedea Hotărârea din 18 decembrie 2008, *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, punctul 16 și jurisprudența citată).

12 — Bunurile și serviciile de folosință mixtă sunt adeseori cheltuieli generale care au legătură atât cu operațiunile impozitate, cât și cu operațiunile scutite ale persoanei impozabile.

13 — A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2000:207, punctul 10). Operațiunile care nu intră în domeniul de aplicare al celei de A șasea directive și care nu dau, așadar, drept de deducere trebuie excluse de la calculul proratai de deducere prevăzute la articolele 17 și 19 din A șasea directivă. A se vedea Hotărârea din 29 aprilie 2004, *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243, punctul 54 și jurisprudența citată).

14 — A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Cruz Villalón prezentate în cauza *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:245, punctul 33), care arată că regula generală a calculului proratai, prevăzută la articolul 19 din A șasea directivă, „permite, în principiu, un calcul echitabil și rezonabil de exact al sumei deductibile în final”. A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Mengozzi prezentate în cauza *Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* (C-332/14, EU:C:2015:777, punctul 92).

pe ipoteza potrivit căreia compunerea bunurilor și a serviciilor de folosință mixtă corespunde compunerii cifrei de afaceri a persoanei impozabile. Cu alte cuvinte, regula generală de calcul al proratai pornește de la principiul potrivit căruia bunurile și serviciile de folosință mixtă sunt utilizate de persoana impozabilă pentru activitățile sale impozabile și pentru activitățile sale scutite în mod proporțional cu cifra de afaceri a fiecăreia dintre ele.

31. Potrivit celui de al treilea paragraf al articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă, statele membre pot deroga totuși de la regula generală de calcul al proratai, prevăzută la articolul 19 din această directivă, permițând sau obligând persoana impozabilă să determine valoarea deductibilă prin aplicarea unor proratae speciale, și anume una dintre celelalte metode de calcul enumerate la literele (a)-(e) ale acestui paragraf<sup>15</sup>.

32. În prezenta cauză, guvernul italian a declarat că, prin adoptarea reglementării contestate, și anume articolul 19 alineatul 5 și articolul 19-bis din DPR nr. 633/72, legiuitorul italian a uzat de posibilitatea prevăzută la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă<sup>16</sup>. Pare evident, pe de altă parte, că această reglementare nu poate fi justificată în temeiul celorlalte derogări prevăzute la literele (a)-(e) ale aceluiași paragraf, care permit să se stabilească o prorată distinctă pentru fiecare sector de activitate [literele (a) și (b)], să se aplice deducerea în funcție de utilizarea reală a tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora pentru o activitate precisă [litera (c)] și să nu se țină seama de valorile nedeductibile ne semnificative [litera (e)]<sup>17</sup>. În consecință, ne vom limita, în cadrul analizei care urmează, la examinarea derogării prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă.

33. Prin urmare, se ridică problema dacă această derogare prevăzută la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă [denumită în continuare „derogarea prevăzută la litera (d)"] permite o reglementare precum cea aplicabilă în litigiul principal, care impune persoanelor impozabile mixte să determine valoarea deductibilă prin aplicarea unei proratae, stabilită conform articolului 19 din A șasea directivă, pentru toate bunurile și serviciile dobândite în amonte, indiferent de utilizarea lor.

34. Această problemă cuprinde două aspecte pe care le vom examina în mod succesiv. În primul rând, trebuie să se ridice problema domeniului de aplicare al derogării prevăzute la litera (d) și printre altele dacă aceasta are mai curând în vedere bunurile și serviciile de folosință mixtă, spre deosebire de regula generală a proratai de deducere și de celelalte derogări prevăzute la primul și, respectiv, la al treilea paragraf al articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă. În al doilea rând, se ridică problema metodelor de calcul care sunt permise prin derogarea prevăzută la litera (d).

15 — Caracterul derogatoriu al celui de al treilea paragraf al articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă reiese din expresia introductivă a acestui paragraf („Cu toate acestea, statele membre pot”). Statele membre nu sunt obligate să se limiteze la o singură metodă dintre cele enumerate la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf sus-menționat. A se vedea Hotărârea din 13 martie 2008, *Securita* (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 38).

16 — Corespunzător actualului articol 173 alineatul (2) din Directiva 2006/112. Potrivit guvernului italian, textul articolului 174 din Directiva 2006/112 (ex-articolul 19 din A șasea directivă) este reluat în esență la articolul 19-bis din DPR nr. 633/72.

17 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2008, *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, punctul 19). Observăm în mod incident că semnificația formulării „să prevadă excluderea dreptului de deducere în anumite condiții”, utilizată de Curte la punctul citat anterior și la punctul 23 din aceeași hotărâre, nu este evidentă. Aceasta a fost reluată totuși în Hotărârea din 12 septembrie 2013, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, punctul 31).

*C – Cu privire la domeniul de aplicare al articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă*

1. Cu privire la diferitele interpretări propuse

35. Potrivit modului său de redactare, articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă permite statelor membre „să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea în conformitate cu norma stabilită la primul paragraf, pentru toate bunurile și serviciile utilizate pentru toate operațiunile prevăzute la paragraful menționat anterior”.

36. În ceea ce privește expresia „pentru toate bunurile și serviciile utilizate pentru toate operațiunile prevăzute la paragraful menționat anterior”, sunt propuse două interpretări diferite în prezenta cauză.

37. Guvernul italian și Comisia<sup>18</sup> consideră că această expresie trebuie interpretată în sensul că are în vedere toate bunurile și serviciile care sunt utilizate fie pentru operațiuni care dau drept de deducere, fie pentru operațiuni care nu dau acest drept. O asemenea interpretare determină includerea în domeniul de aplicare al derogării prevăzute la litera (d) a tuturor bunurilor și serviciilor dobândite de o persoană impozabilă mixtă în cursul unui exercițiu fiscal.

38. În schimb, Mercedes Benz arată că această expresie trebuie interpretată în sensul că are în vedere doar bunurile și serviciile de folosință mixtă dobândite de persoana impozabilă în cursul unui exercițiu fiscal.

39. Admitem că modul de redactare a articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă nu se evidențiază prin claritate<sup>19</sup>. Pentru motivele prezentate mai jos, achiesăm totuși la interpretarea preconizată de Mercedes Benz, în sensul că interpretarea propusă de guvernul italian și de Comisie este, în opinia noastră, contrară jurisprudenței Curții și incompatibilă cu finalitatea urmărită de derogările prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă<sup>20</sup>.

2. Cu privire la jurisprudența Curții

40. Principiul general al proratei prevăzute la primul paragraf al articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă se limitează în mod incontestabil la bunurile și serviciile de folosință mixtă, astfel cum reiese chiar din modul de redactare a acestei dispoziții<sup>21</sup>.

18 — Considerăm că Comisia a evoluat în ceea ce privește poziția sa în cursul procedurii în fața Curții. În observațiile sale scrise, a considerat că sistemul italian în discuție era în mod vădit contrar principiului neutralității TVA-ului întrucât obliga persoana impozabilă să aplice metoda proratei, indiferent de utilizarea bunurilor și a serviciilor dobândite.

19 — Pe de o parte, utilizarea termenilor „prevăzute la paragraful menționat anterior” la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) sus-menționat ar putea pleda în favoarea interpretării susținute de guvernul italian și de Comisie, potrivit căreia aceștia ar avea legătură mai degrabă cu „operațiunile” efectuate de persoana impozabilă decât cu „bunurile și serviciile” dobândite de aceasta. Pe de altă parte, termenii „toate bunurile și serviciile” ar putea indica doar că derogarea prevăzută la litera (d) nu permite, spre deosebire de cele prevăzute la literele (a)-(c) ale acestui al treilea paragraf, aplicarea unei prorate distincte pentru fiecare sector de activitate al persoanei impozabile sau pentru o parte a bunurilor și serviciilor de folosință mixtă, ci permite aplicarea unei prorate numai pentru toate aceste bunuri și servicii. O comparare a diferitor versiuni lingvistice ale celei de A șasea directive nu aduce nicio lămurire în această privință.

20 — Reamintim că, potrivit jurisprudenței constante a Curții, în vederea interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama atât de modul de redactare și de obiectivul acesteia, cât și de contextul în care apare această dispoziție și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte. A se vedea Hotărârea din 12 iunie 2014, Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, punctul 59).

21 — Potrivit articolului 17 alineatul (5) primul paragraf, acesta se aplică „[i]n cazul bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiunile care dau drept de deducere [...], cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere”.



41. Regimul proratei de deducere, instituit prin articolul 17 alineatul (5) din această directivă, efectuează astfel o distincție în funcție de utilizarea bunurilor și a serviciilor, iar nu în funcție de natura persoanei impozabile. În mod evident, doar persoanele impozabile mixte sunt afectate de norma proratei de deducere din moment ce sunt singurele persoane impozabile care efectuează achiziții de bunuri și de servicii de folosință mixtă în sensul directivei menționate<sup>22</sup>. Cu toate acestea, este evident că criteriul determinant, în ceea ce privește aplicarea acestui articol, este cel al naturii bunurilor și serviciilor, iar nu criteriul naturii persoanei impozabile în cauză.

42. Curtea a afirmat de asemenea că persoanele impozabile mixte sunt tratate exact în același mod precum persoanele care desfășoară exclusiv activități taxabile sau scutite<sup>23</sup>, ca să poată deduce întreg TVA-ul achitat aferent achizițiilor de bunuri și servicii utilizate exclusiv pentru operațiunile lor taxabile și să nu poată deduce nicio parte din TVA-ul achitat aferent achizițiilor de bunuri și de servicii utilizate exclusiv pentru operațiunile lor scutite.

43. În ceea ce privește derogările prevăzute la al treilea paragraf al articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă, Curtea s-a pronunțat în mod explicit, în Hotărârea Portugalia Telecom<sup>24</sup>, cu privire la domeniul lor de aplicare, constatând că: „39. [...] Curtea a decis că articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă stabilește regimul aplicabil dreptului de deducere a TVA-ului atunci când acesta se raportează la operațiuni în amonte utilizate de persoana impozabilă «pentru a efectua atât operațiuni care dau naștere dreptului de deducere vizate la alineatele (2) și (3), cât și operațiuni care nu dau naștere dreptului de deducere», limitând dreptul de deducere la partea din TVA care este proporțională cu cuantumul aferent primelor operațiuni. Din această dispoziție rezultă că, dacă o persoană impozabilă utilizează bunuri și servicii pentru a efectua atât operațiuni care dau naștere dreptului de deducere, cât și operațiuni care nu dau naștere acestui drept, respectiva persoană poate deduce numai partea din TVA care este proporțională cu cuantumul aferent primelor operațiuni (Hotărârea [din 27 septembrie 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495], punctele 28 și 34).

40. Din această jurisprudență rezultă, pe de o parte, că regimul de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă nu vizează decât cazurile în care bunurile și serviciile sunt utilizate de o persoană impozabilă pentru a realiza atât operațiuni economice care dau naștere dreptului de deducere, cât și operațiuni economice care nu dau naștere dreptului de deducere, respectiv bunuri și servicii a căror utilizare este mixtă, și, pe de altă parte, că statele membre nu pot utiliza una dintre metodele de deducere vizate la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf decât pentru respectivele bunuri și servicii.

41. Dimpotrivă, bunurile și serviciile care sunt utilizate de persoana impozabilă numai pentru a efectua operațiuni economice care dau naștere dreptului de deducere nu intră în domeniul de aplicare al articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă, ci, în ceea ce privește regimul de deduceri, în cel al articolului 17 alineatul (2) din această directivă.”

44. Curtea nu a făcut astfel nicio distincție printre diferitele derogări prevăzute la al treilea paragraf al articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă. Această abordare, care a fost confirmată în continuare de jurisprudența Curții<sup>25</sup>, exclude, în opinia noastră, interpretarea potrivit căreia derogarea prevăzută la litera (d) permite aplicarea unei prorate de deducere în privința tuturor bunurilor și serviciilor dobândite de o persoană impozabilă mixtă.

22 — Observăm că deși Curtea a statuat, în Hotărârea din 6 octombrie 2005, *Comisia/Spania* (C-204/03, EU:C:2005:588, punctul 25), că articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă „se referă doar la cazul persoanelor impozabile mixte”, rezultă dintr-o interpretare atentă a acestei hotărâri că afirmația respectivă a fost efectuată în contextul în care Curtea a constatat că acest alineat nu permite o limitare a dreptului de deducere al „persoanelor impozabile integrale”, cu alte cuvinte persoane impozabile care efectuează doar operațiuni impozitate.

23 — A se vedea Hotărârea din 8 iunie 2000, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, punctul 26), Hotărârea din 22 februarie 2001, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, punctul 38), și Hotărârea din 23 aprilie 2009, *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, punctul 60).

24 — Hotărârea din 6 septembrie 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557, punctele 39-41).

25 — A se vedea Hotărârea din 16 iulie 2015, *Larentia + Minerva* și *Marenave Schifffahrt* (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 26).

45. Această constatare ar fi suficientă, în principiu, pentru a trage concluzia că articolul 17 alineatele (2) și (5) din A șasea directivă se opune unei reglementări precum cea aplicabilă în litigiul principal, care impune unui număr mare de persoane impozabile care efectuează activități mixte să determine valoarea deductibilă prin aplicarea unei prorata în privința tuturor bunurilor și serviciilor dobândite de persoana impozabilă. În continuare, vom demonstra că o interpretare teleologică a articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din această directivă conduce la aceeași concluzie precum cea reținută de Curte în Hotărârea Portugalia Telecom<sup>26</sup>.

3. Cu privire la interpretarea teleologică a articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă

46. Având în vedere caracterul derogatoriu al articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă, concluzia care rezultă din Hotărârea Portugalia Telecom<sup>27</sup>, potrivit căreia această dispoziție nu se mai aplică decât bunurilor și serviciilor de folosință mixtă, ni se pare perfect logică pentru faptul că derogările nu au în general un domeniu de aplicare mai larg decât norma generală de la care se consideră că acestea derogă<sup>28</sup>.

47. Această concluzie este susținută și de finalitatea pe care o urmăresc derogările enumerate la al treilea paragraf al articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă.

48. Reiese astfel din lucrările pregătitoare ale celei de A șasea directive<sup>29</sup> că acest al treilea paragraf „urmărește să evite inegalitățile în aplicarea taxei. Aceste inegalități pot opera în favoarea sau în defavoarea persoanei impozabile, dat fiind caracterul forfetar al proratai generale care poate determina deduceri mai mari sau mai mici decât cele pe care le-ar permite utilizarea reală. În această privință, statele au posibilitatea de a permite sau de a obliga persoana impozabilă să stabilească prorata speciale și să efectueze deducerea în funcție de utilizarea reală a tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora pentru activitatea impozitată, în măsura în care persoana impozabilă poate demonstra această utilizare prin evidențe contabile distincte”.

49. Inegalitățile la care fac trimitere lucrările pregătitoare apar atunci când venitul obținut din fiecare activitate a persoanei impozabile nu este proporțional cu incidența costurilor, inclusiv a TVA-ului, suportate pentru achiziționarea bunurilor și serviciilor de folosință mixtă. Într-o asemenea situație, prorata generală, determinată conform articolului 19 din A șasea directivă, altfel spus pe baza cifrei de afaceri, nu ar reflecta în mod adecvat partea din TVA aferentă operațiunilor taxabile prin faptul că această prorata se întemeiază pe o prezumție falsă<sup>30</sup>.

50. Spre exemplificare, atunci când o persoană impozabilă mixtă obține cea mai mare parte a cifrei sale de afaceri din operațiunile sale scutite (de exemplu din servicii financiare sau din asigurări) care nu dau drept de deducere, în timp ce bunurile și serviciile de folosință mixtă dobândite de persoana impozabilă sunt utilizate în principal pentru operațiuni impozabile care dau drept de deducere, prorata de deducere, calculată conform articolului 19 din A șasea directivă, conduce în mod necesar, întrucât se întemeiază pe compunerea cifrei de afaceri a persoanei impozabile, la o valoare deductibilă mai mică decât cea stabilită pe baza utilizării reale a acestor bunuri și servicii.

26 — Hotărârea din 6 septembrie 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557).

27 — Hotărârea din 6 septembrie 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557).

28 — Corelațiile strânse dintre derogarea prevăzută la litera (d) și principiul general al proratai prevăzută la primul paragraf al articolului 71 alineatul (5) din A șasea directivă rezultă de asemenea din trimiterea explicită pe care o face prima derogare „în conformitate cu norma stabilită la primul paragraf”.

29 — Expunerea de motive a propunerii inițiale privind A șasea directivă din 29 iunie 1973, Suplimentul 11/73 al *Buletinului Comunităților Europene*, p. 19. În redactarea propusă, al treilea paragraf al articolului 17 alineatul (5) conținea doar trei excepții care corespund excepțiilor care figurează la literele (a)-(c) ale directivei adoptate. Nu există niciun motiv să se presupună că obiectivul celui de al treilea paragraf a fost modificat prin excepțiile suplimentare prevăzute la literele (d) și (e) care au fost adăugate în cursul procedurii legislative.

30 — A se vedea punctul 30 din prezentele concluzii.

51. Dimpotrivă, în cazul în care cea mai mare parte a cifrei de afaceri provine din operațiuni imposabile, în timp ce bunurile și serviciile de folosință mixtă dobândite sunt utilizate în principal pentru operațiuni scutite, valoarea deductibilă rezultată din aplicarea proratai generale este „prea ridicată” în raport cu utilizarea reală a bunurilor și serviciilor respective. În cele două situații, valoarea proratai, determinată în funcție de metoda de calcul prevăzută la articolul 19 din A șasea directivă, ar fi denaturată întrucât compunerea cifrei de afaceri a persoanei imposabile mixte nu corespunde utilizării reale a bunurilor și a serviciilor de folosință mixtă<sup>31</sup>.

52. Pentru a evita aceste inegalități și pentru a asigura astfel neutralitatea TVA-ului, derogările enumerate la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf literele (a)-(d) din A șasea directivă permit statelor membre să autorizeze sau să oblige persoana imposabilă să aplice una dintre celelalte metode de calcul pentru determinarea valorii deductibile<sup>32</sup>.

53. În timp ce metoda de calcul generală prevăzută la articolul 19 din A șasea directivă are drept scop *simplificarea* determinării „p[ărții] din TVA care poate fi atribuită [operațiunilor taxabile]” în sensul primului paragraf al articolului 17 alineatul (5) din această directivă, al treilea paragraf al aceluiași alineat urmărește să *reducă inegalitățile* create prin același instrument de simplificare<sup>33</sup>. În conformitate cu aceste principii, Curtea a decis că acest paragraf urmărește să permită statelor membre să aplice alte metode de calcul pentru a ajunge la rezultate *mai exacte* în stabilirea întinderii dreptului de deducere<sup>34</sup>.

54. Or, în ceea ce privește bunurile și serviciile utilizate *exclusiv* pentru a efectua fie operațiuni imposabile, fie operațiuni scutite, valoarea deductibilă poate fi stabilită cu ușurință și cu precizie, fără a utiliza instrumente de simplificare. Prin urmare, în ceea ce privește aceste bunuri și servicii, prorata de deducere ar fi, în orice caz, de 100 % și, respectiv, de 0 %. Pentru acest motiv, obiectivul simplificării nu se aplică bunurilor și serviciilor respective și nu justifică astfel nicio aproximare a cuantumului deductibil.

55. În schimb, aplicarea în cazul bunurilor și a serviciilor respective a unei metode de calcul prin aproximare ar fi contrară principiului neutralității TVA-ului. În primul rând, acest lucru ar priva persoanele imposabile mixte de dreptul, consacrat prin A șasea directivă, de a deduce întreg TVA-ul achitat în amonte aferent achizițiilor de bunuri și de servicii utilizate exclusiv în scopul desfășurării operațiunilor taxate. În al doilea rând, ar permite deduceri care nu sunt avute în vedere de această directivă, în sensul că ar permite deducerea unei părți din TVA-ul achitat aferent achizițiilor de bunuri și de servicii utilizate exclusiv pentru operațiuni scutite.

56. Astfel cum a statuat Curtea, derogări de la dreptul de deducere nu sunt permise decât în cazurile expres prevăzute în A șasea directivă<sup>35</sup>. Avem mari îndoieli că derogările considerabile descrise mai sus, astfel cum au fost avute în vedere de guvernul italian și de Comisie, au fost urmărite de legiuitorul Uniunii.

31 — Alineatul (2) al articolului 19 din A șasea directivă este, într-o anumită măsură, susceptibil să reducă aceste inegalități, deoarece prevede că, la calculul proratai prevăzute la alineatul (1) al acestui articol, se face abstracție de valoarea cifrei de afaceri aferente anumitor operațiuni accesorii. A se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punctul 75). Aceasta nu ar remedia însă inegalitățile care decurg dintr-o cifră de afaceri ridicată pe baza operațiunilor scutite, ceea ce ilustrează situația de față.

32 — A se vedea Hotărârea din 18 decembrie 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, punctul 19).

33 — Nu împărtășim opinia guvernului italian potrivit căreia derogările prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă urmăresc de asemenea să simplifice determinarea valorii deductibile. A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Cruz Villalón prezentate în cauza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punctul 42).

34 — A se vedea Hotărârea din 10 iulie 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punctul 29). A se vedea de asemenea Hotărârea din 18 decembrie 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, punctul 24), și Hotărârea din 8 noiembrie 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punctul 18).

35 — A se vedea Hotărârea din 6 septembrie 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 35 și jurisprudența citată).

57. Nici textul celei de A șasea directive, nici lucrările pregătitoare aferente acesteia nu conțin nicio indicație cu privire la o asemenea intenție a legiuitorului<sup>36</sup>. În schimb, faptul că derogarea prevăzută la litera (d) figurează în cel de al treilea paragraf al articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă arată, în opinia noastră, că este vorba într-adevăr despre o derogare de la calculul proratai generale prevăzută la al doilea paragraf al acestui alineat și la articolul 19 din această directivă, iar nu despre o derogare de la principiul mai general, consacrat la articolul 17 alineatul (2) din directiva menționată, potrivit căruia persoana impozabilă are dreptul de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează, „[î]n măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru tranzacțiile sale impozabile”.

58. Contrar susținerilor guvernului italian, considerăm că posibilitatea oferită persoanei impozabile mixte de legislația italiană<sup>37</sup> de a opta pentru separarea activităților sale, astfel încât, prin exercitarea acestei opțiuni, va avea, potrivit acestui guvern, dreptul de a deduce în întregime TVA-ul achitat aferent achizițiilor referitoare la operațiunile sale impozabile, însă nu va putea deduce TVA-ul achitat aferent achizițiilor referitoare la operațiunile sale scutite sau neimpozabile, nu are nicio influență asupra aprecierii compatibilității acestei legislații cu A șasea directivă.

59. O asemenea opțiune cu caracter pur facultativ face ca deducerea prevăzută de A șasea directivă să depindă de o opțiune efectuată de persoana impozabilă, ceea ce nu este compatibil cu obiectivul acestei directive, care este de a asigura o armonizare extensivă a normelor în materie de TVA<sup>38</sup>.

60. În temeiul considerațiilor de mai sus, apreciem că Curtea este, în principiu, pe deplin în măsură să răspundă la întrebarea adresată de instanța de trimitere, constatând că articolul 17 alineatele (2) și (5) din A șasea directivă se opune unei reglementări naționale care impune persoanelor impozabile mixte să determine quantumul TVA-ului deductibil prin aplicarea unei proratai determinate conform articolului 19 din această directivă în privința tuturor bunurilor și serviciilor dobândite de persoana impozabilă, indiferent de utilizarea lor.

61. Cu toate acestea, în orice caz și din rațiuni de exhaustivitate, vom formula următoarele observații cu privire la metodele de calcul care pot fi impuse de statele membre în temeiul articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă. Aceste observații permit de asemenea să se respingă argumentul prezentat de guvernul italian potrivit căruia interpretarea pe care o avem în vedere în ceea ce privește domeniul de aplicare al acestei dispoziții conduce la lipsirea acesteia de sens întrucât s-ar limita, în cazul în care ar fi admisă, să repete ceea ce impune în orice caz primul paragraf al aceluiași alineat.

*D – Cu privire la metodele de calcul permise de articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă*

62. Potrivit modului său de redactare, articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă prevede că deducerea se efectuează „în conformitate cu norma stabilită la primul paragraf”.

36 — Efectiv, derogarea prevăzută la litera (d) nu figura în propunerea inițială a Comisiei din 29 iunie 1973 (Propunere de A șasea directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare) [COM(73) 950 final], nici în propunerea modificată din 26 iulie 1974 (modificări la Propunerea de A șasea directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: „baza unitară de evaluare”) [COM(74) 795 final]. Aceasta a fost adăugată, fără explicații, înainte de adoptarea directivei de către Consiliu. Articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă se întemeiază pe regula proratai prevăzută la articolul 11 alineatul (2) al treilea paragraf și alineatul (3) din A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura și modalitățile de aplicare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 1967, P 71, p. 1303), care a lăsat statelor membre competența de a stabili criteriile de determinare a valorii deductibile.

37 — Articolul 36 alineatul 3 din DPR nr. 633/72. Observăm că instanța de trimitere nu face nicio trimitere la această dispoziție națională care permite aplicarea separată a taxei referitoare la anumite activități ale persoanei impozabile.

38 — Adăugăm că posibilitatea prevăzută la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (a) din această directivă de a permite aplicarea unei proratai distincte pentru fiecare sector de activitate al persoanei impozabile se referă doar la bunurile și serviciile de folosință mixtă și nu ar justifica, așadar, o reglementare italiană care are în vedere totalitatea bunurilor și serviciilor dobândite.

63. Admitem că această trimitere la principiul general al proratei, prevăzută la primul paragraf al articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă, ridică dificultăți de interpretare, în special în ceea ce privește metodele de calcul autorizate de articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din această directivă.

64. Cu toate acestea, jurisprudența Curții aduce două precizări utile în această privință.

65. În primul rând, deși A șasea directivă nu prevede în mod precis metodele de calcul care pot fi utilizate de statele membre în temeiul derogărilor care figurează la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf literele (a)-(d) din A șasea directivă, aceste derogări permit să se aplice *alte* metode de calcul decât cele prevăzute la articolul 19 din această directivă, fapt ce este susținut de jurisprudența Curții<sup>39</sup>.

66. Decurge de aici în mod indirect, contrar susținerilor guvernului italian și ale Comisiei<sup>40</sup>, că trimiterea de la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă la primul paragraf al acestui alineat nu are în vedere metoda de calcul prevăzută la al doilea paragraf al aceluiași alineat și la articolul 19 din această directivă, ci numai principiul general al proratei, potrivit căruia deducerea este admisă doar pentru partea din TVA care poate fi atribuită operațiunilor care dau drept de deducere<sup>41</sup>.

67. În consecință, în opinia noastră, derogarea prevăzută la litera (d) permite aplicarea altor prorata decât prorata „standard” determinată conform articolului 19 din această directivă<sup>42</sup>. Deși această derogare oferă statelor membre libertatea să stabilească o metodă de calcul, aceasta nu poate autoriza o reglementare, precum cea aplicabilă în litigiul principal, care extinde metoda prevăzută la acest articol 19 dincolo de domeniul de aplicare al regimului proratei de deducere, și anume la bunuri și servicii utilizate exclusiv pentru a efectua operațiuni impozabile sau scutite.

68. În al doilea rând, reiese din jurisprudența Curții că articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă urmărește să permită statelor membre să țină seama de caracteristicile specifice ale anumitor activități ale persoanelor impozabile pentru a ajunge la rezultate mai exacte în stabilirea întinderii dreptului de deducere<sup>43</sup>. Reiese de asemenea de aici că statele membre trebuie ca, în exercitarea puterilor care le sunt conferite prin această dispoziție, să respecte efectul util al articolului 17 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă, precum și principiile care stau la baza sistemului comun al TVA-ului, în special cele ale neutralității fiscale și proporționalității<sup>44</sup>.

39 — A se vedea Hotărârea din 18 decembrie 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, punctul 19), Hotărârea din 8 noiembrie 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punctul 15), și Ordonanța din 13 decembrie 2012, Debiasi (C-560/11, nepublicată, EU:C:2012:802, punctul 39).

40 — În această privință, Comisia se întemeiază pe Hotărârea din 8 noiembrie 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punctul 20). Admitem că această hotărâre poate genera confuzii în ceea ce privește metoda de calcul care se poate aplica în temeiul articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă, în măsura în care Curtea pare să efectueze o distincție între derogarea prevăzută la litera (d) și celelalte derogări prevăzute la același paragraf. Deși această distincție a fost reluată în Hotărârea din 12 septembrie 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punctul 51), aceasta nu se regăsește însă nici în jurisprudența anterioară (a se vedea Hotărârea din 18 decembrie 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, punctul 21), nici în jurisprudența cea mai recentă (a se vedea Hotărârea din 10 iulie 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, punctul 25).

41 — Această distincție între *principiul proratei* și *norma de calcul al proratei* este mai pregnantă în Directiva 2006/112, care a abrogat și a înlocuit A șasea directivă de la 1 ianuarie 2007. Articolul 173 alineatul (2) litera (d) din această directivă face astfel trimitere în mod specific la „norma stabilită la alineatul (1) primul paragraf”, care corespunde articolului 17 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă, iar nu alineatului (1) în totalitate, ceea ce ar fi inclus și norma de calcul al proratei.

42 — A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Cruz Villalón prezentate în cauza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punctul 29), care arată că derogarea prevăzută la litera (d) implică „posibilitatea altor prorata”. A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Cruz Villalón prezentate în cauza Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:120, punctul 59).

43 — A se vedea punctul 53 și nota de subsol 34 din prezentele concluzii.

44 — A se vedea Hotărârea din 8 noiembrie 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punctul 16). A se vedea de asemenea Hotărârea din 12 septembrie 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punctul 52), și Hotărârea din 10 iulie 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punctul 27).

69. O reglementare precum cea descrisă de instanța de trimitere nu îndeplinește niciuna dintre cerințele stabilite de Curte. Astfel, obligând persoanele impozabile mixte să stabilească valoarea deductibilă prin aplicarea unei prorata aproximative<sup>45</sup>, determinată conform articolului 19 din A șasea directivă, în privința tuturor bunurilor și serviciilor dobândite de persoana impozabilă, cu alte cuvinte pe o bază mai largă decât cea prevăzută de A șasea directivă, o asemenea reglementare determină în mod necesar rezultate mai puțin precise decât cele care provin din aplicarea proratai „standard”<sup>46</sup>. În plus, metoda prevăzută de această reglementare produce, astfel cum este ilustrat mai sus<sup>47</sup>, rezultate incompatibile cu principiul neutralității TVA-ului.

70. În concluzie, examinarea metodelor de calcul permise de articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă ne determină de asemenea să constatăm că o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal nu este compatibilă cu această directivă.

## V – Concluzie

71. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Commissione tributaria regionale di Roma (Comisia Fiscală Regională din Roma, Italia) după cum urmează:

„Articolul 17 alineatele (2) și (5) și articolul 19 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale și unei practici a administrației fiscale naționale precum cele în discuție în litigiul principal, care impun persoanelor impozabile care efectuează în același timp operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere să determine quantumul taxei pe valoarea adăugată deductibil prin aplicarea unei prorata determinate conform articolului 19 din această directivă în privința tuturor bunurilor și serviciilor dobândite, inclusiv a bunurilor și serviciilor utilizate exclusiv pentru a efectua fie operațiuni care dau drept de deducere, fie operațiuni care nu dau acest drept.”

45 — A se vedea punctul 30 din prezentele concluzii.

46 — Nu putem fi de acord cu argumentul invocat de Comisie potrivit căruia derogarea prevăzută la litera (d) îngăduie o asemenea reglementare în măsura în care această reglementare ar avea doar un caracter derogatoriu și ar conduce la rezultate mai precise decât prorata „standard” prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă. În opinia noastră, o asemenea reglementare conduce în mod obligatoriu la rezultate mai puțin precise și contravine, în consecință, obiectivului neutralității fiscale urmărit de derogările prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din această directivă.

47 — A se vedea punctele 54 și 55 din prezentele concluzii.